Expte. N° 19971/2023.-

///nos Aires, 29 de septiembre de 2023.- JMVC

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Distribuidora Don Carlos S.R.L. (TF 31453-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que con fecha 28 de marzo de 2022, el Tribunal Fiscal de la Nación -en cuanto aquí importa- resolvió confirmar las determinaciones en los Impuestos a las Ganancias (resolución N° 30/08), con la salvedad referida al ajuste vinculado con la deducción de los honorarios de la Gerencia durante el período fiscal 2006 (cfr. Considerando XI del voto del Vocal Instructor, al que adhirieron las restantes integrantes de la Sala) y al Valor Agregado (resolución N° 31/08), en todas sus partes.

Distribuyó las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

II.- Que, para decidir de ese modo -y teniendo en consideración expresamente lo que fue materia recursiva; esto es: el ajuste vinculado con la deducción de los honorarios de la Gerencia durante el período fiscal 2006- cabe señalar que, en primer lugar, el Tribunal citó la normativa que se consideró aplicable, a fin de dirimir la cuestión planteada.

En tal sentido, transcribió lo establecido en el artículo 87, inciso j) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, como así también lo dispuesto en el artículo 142 del decreto reglamentario de la L.I.G.

Luego enfatizó que, de la simple lectura de las normas de referencia, no surge que el derecho a deducir los mentados honorarios de la Gerencia, esté sujeto a la declaración de dichos ingresos por parte de los beneficiarios, por lo que consideró errado el criterio del Fisco Nacional al tratar de imponer una condición que no se encuentra prevista en la ley.

En tal sentido, recordó la vigencia y pertinencia de la doctrina jurisprudencial que establece el principio primario de la sujeción de los jueces a la ley, invalidando la creación de excepciones no admitidas, soslayando que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra.

De allí que, concluyó, debe revocarse el ajuste que deniega la deducción de los honorarios distribuidos en los libros societarios por el ejercicio fiscal en cuestión.

Por último, distribuyó las costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

III.- Que, contra lo así decidido, el Fisco Nacional interpuso apelación y presentó la fundamentación del recurso en forma tempestiva.

La parte actora no contestó el traslado oportunamente conferido respecto de la apelación de la contraria.

IV.- Que, el Fisco Nacional sostuvo que lo agravia la revocación del ajuste que denegó la deducción de los honorarios distribuidos en los libros societarios por el ejercicio fiscal 2006.

Consideró que resulta errada la afirmación de que no surge que el derecho a deducir los mentados honorarios esté sujeto a la declaración de dichos ingresos por parte de los beneficiarios, pues debió tener en consideración que la contribuyente no había realizado las retenciones pertinentes apartándose de la normativa aplicable y de las constancias de la causa.

Señaló que la resolución N° 30/08 (DV RPOS), denegó la deducción de los honorarios distribuidos en los libros societarios por el ejercicio fiscal 2006, al considerar que la actora no practicó las correspondientes retenciones sobre los importes abonados.

Indicó que la obligación de retener surge del art. 12 de la RG AFIP Nº 830, resultando de aplicación el ANEXO III, con las modificaciones de la RG AFIP Nº 1810/05. En consecuencia, consideró que resultaba de aplicación lo dispuesto por el art. 40 de la L.I.G. (t.o. 1997 y sus modificaciones), que habilitó la impugnación del gasto.

A mayor abundamiento, destacó que el decisorio cuestionado soslayó el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación registrado en *Fallos:* 338:1156 y que, según entiende, resulta plenamente aplicable al caso. Allí se analizó el mencionado art. 40 de la L.I.G., y se consideró que la voluntad del legislador fue imposibilitar la ‘deducción de un pago’ cuando el contribuyente no ha cumplido con la obligación legal de actuar como agente de retención.

También señaló que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención, se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma.

Por otro lado, el recurrente indicó que no desconoce que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra. Sin embargo, refirió, la misión del Poder Judicial no se agota con ello, pues los jueces no pueden prescindir de la intención del legislador y del espíritu de la norma (cfr. *Fallos:* 327:5295 y sus citas).

Por tales motivos, concluyó que se trata de una sentencia arbitraria que le causa un gravamen irreparable, ya que presenta defectos en la fundamentación

normativa por apartamiento de la normativa aplicable, resultando en cambio acertado lo resuelto por el Fisco en la resolución administrativa impugnada.

Por ello, solicitó que se revoque la sentencia del T.F.N. en lo que ha sido materia de agravios, con costas en ambas instancias a la actora.

V.- Que, en autos se discutió la regularidad de las resoluciones N° 30/08 y N° 31/08, por conducto de las cuales se determinó de oficio la obligación frente al Impuesto a las Ganancias –período fiscal 2006-, e Impuesto al Valor Agregado -períodos fiscales 02/2005 a 05/2006-; con más intereses resarcitorios y multa respecto del I.V.A., con sustento en los arts. 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), correspondiente a los meses 4/05 a 6/05 y 2/06 a 5/06. Respecto al Impuesto a las Ganancias se hizo reserva de la eventual aplicación de sanciones en los términos del art. 20 de la Ley Penal Tributaria.

Cabe recordar que las actuaciones tienen origen en los ajustes practicados bajo la O.I. N° 178.734, que abarcó el Impuesto al Valor Agregado -períodos enero 2005 a mayo 2006-, los que finalmente fueron conformados por la contribuyente.

Asimismo, cabe señalar que el único aspecto que mantiene vigencia controversial se relaciona con el ajuste que denegó la deducción de los honorarios distribuidos en los libros societarios por el ejercicio fiscal 2006, por considerar que no corresponde su deducción atento que las copias de las Actas de Asamblea aportadas recién en sede administrativa, no constituyen una causal que por sí sola imponga la deducibilidad de la erogación; cuando no han sido a su vez declaradas por los directores en sus declaraciones juradas personales y la empresa no practicó las correspondientes retenciones sobre los importes abonados conforme la normativa vigente.

VI.- Que, como quedara dicho, la cuestión a resolver se vincula con lo relativo a la revocación por parte del Tribunal *a quo* del ajuste que deniega la deducción de los honorarios asignados en los libros societarios por el ejercicio fiscal 2006.

Al respecto, cabe señalar que en la resolución impugnada -N° 30/08- se indicó que, con respecto a la pretendida detracción del monto de honorarios a Directores y Síndicos por la suma de $ 25.000, no corresponde su deducción atento que las copias de las Actas de Asamblea aportadas recién en esta etapa (cfr. fs. 285/286 del expediente administrativo I.G. Cuerpo N° 2), no constituyen una causal que por sí sola imponga la deducibilidad de la erogación, más aun cuando no han sido declaradas por los Directores en sus declaraciones juradas personales y la empresa no practicó las correspondientes retenciones sobre los importes abonados con la normativa vigente.

Del Acta de Asamblea N° 11 de la firma actora, de fecha 7/03/2006, surge que se aprobó en forma unánime la asignación individual del monto de $ 12.500 en concepto de honorarios del ejercicio 2006. Cabe destacar que el 100 % del capital social de la empresa actora lo componen dos personas: Carlos A. P. Neese y Mónica Marta Neese (cfr. Acta de Asamblea N° 10, de fecha 10/10/2005, cfr. fs. 285 vta. del expediente administrativo I.G. Cuerpo N° 2). Es decir, el monto asignado alcanzó la suma total de $ 25.000.

Conforme con la tesis del Fisco, la denegatoria a la deducción de los honorarios distribuidos en el ejercicio fiscal 2006, obedeció a que la empresa no practicó las correspondientes retenciones sobre los importes abonados conforme la normativa vigente. De allí que consideró a este pasaje del pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación como una sentencia arbitraria.

VII.- Que, con relación a la pretendida arbitrariedad de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, cabe recordar que la primera formulación de la noción de *sentencia arbitraria* data del año 1909 y fue efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al fallar la causa: “Rey *vs.* Rocha”, registrada en *Fallos*: 112:384.

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal sostuvo que *sentencia arbitraria* es aquella desprovista de todo apoyo legal y fundada tan sólo en la voluntad de los jueces y no lo es, en cambio, cuando concurra simplemente una interpretación errónea de las leyes a juicio de los litigantes. De allí que resulte trascendente remarcar la distinción entre *arbitrariedad*, por un lado y el *mero error* en la interpretación de las leyes o en la apreciación de la prueba por el otro.

Sobre el punto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquella que caracteriza qué debe entenderse por arbitrariedad: “[s]ólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en el” (cfr. *Fallos*: 207:72, *in re*, “Carlozzi c/Tornese Ballesteros”, del 14/02/1947 y doctrina concordante posterior, doctrina aplicada por esta Sala en reiteradas oportunidades, por ejemplo, sentencia en autos: “Quilsa Com Ar S.H. (T.F. 28283-I) c/D.G.I.”, Expte. Nº 6647/2021, del 26/04/2022, entre otros).

A lo expuesto, debe agregarse que la tacha de arbitrariedad no procede por meras discrepancias acerca de la apreciación de prueba producida o de la inteligencia atribuida a preceptos de derecho, así se estimen esas discrepancias legítimas o fundadas. Esta tacha no tiene por objeto la corrección de sentencias equivocadas o que se estimen como tales, sino que atiende solo a supuestos de omisiones de gravedad extrema en que, a causa de ellas, los pronunciamientos

quedan descalificados como actos jurisdiccionales (cfr. *Fallos*: 244:384, citado por Carrió, Genaro R., *Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria*, Bs. As., Abeledo Perrot, 1967, p. 29).

En este orden de ideas, se observa que la resolución del Tribunal *a quo* dista de poder ser considerada arbitraria; a lo que cabe agregar que la pretendida tacha del recurrente, no supera el umbral de la mera discrepancia subjetiva con el criterio del juzgador de la instancia anterior.

A ello debe agregarse que, en rigor, las manifestaciones vertidas en el memorial no se ajustaron estrictamente a lo establecido en el art. 265 del C.P.C.C.N., norma que resulta de aplicación al caso en atención a lo dispuesto por el art. 91 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Esto es así, pues frente a lo decidido en la instancia anterior la recurrente se limitó a manifestar una posición distinta a la propugnada por el T.F.N. sin desarrollar ni explicitar cuál habría sido el error en que habría incurrido el Tribunal *a quo*.

La circunstancia antes mencionada acota los alcances de la atribución revisora de esta Sala pues, cuando en el recurso se vuelca un discurso subjetivo, que se limita a exponer una postura diversa sin fundamentar la discrepancia, traduce un cuestionamiento formal e insuficiente del pronunciamiento recurrido, dejando incólumes argumentos decisivos en los que hace pie la sentencia apelada, impidiendo de ese modo su revocación (cfr. C.S.J.N. *Fallos:* 333:1657, y Expte. A. 1003. XLIV “Alfacar S.A. s/concurso preventivo”, sentencia del 13/12/2011; ver asimismo, con otra formulación, *Fallos*: 328:645, entre otros).

El defecto apuntado merece reproche, si se tiene presente que esta Cámara ha preconizado reiteradamente que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta y razonada del pronunciamiento apelado. Tal exigencia no se sustituye con una mera discrepancia con el criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas. De ahí que se haya podido sostener que el respectivo memorial constituye un acto de petición, destinado específicamente a desvirtuar la sentencia recurrida, con el fin de obtener su revocación o modificación por el Tribunal revisor.

A su vez, la exigencia concerniente a la crítica concreta se refiere a la precisión que implica señalar específicamente el agravio vertido, mientras que el requerimiento de que aquella sea razonada, alude a los fundamentos, bases y sustanciaciones del recurso, el cual debe demostrar en qué reside el desacierto del razonamiento contenido en la sentencia que se impugna (cfr., en sentido

concordante, Fenochietto, Carlos Eduardo - Arazi, Roland, *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, comentado y concordado*, T.1, Astrea, Buenos Aires, 1983, pp. 834/837 y esta Sala, *in re,* “Falk, Gerardo F.J. c/E.N.”, Expte. Nº 1291/05, del 13/03/2012, entre otros).

Por cierto, se ha sostenido reiteradamente que la operación de criticar es muy distinta a la de disentir. En efecto, la crítica debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación del fallo, con miras a demostrar los errores jurídicos y fácticos que éste pudiere contener. Por el contrario, disentir implica meramente exponer que no se está de acuerdo con la sentencia, según ha tenido oportunidad de indicar esta Sala, tanto en su anterior integración, *in re,* "Contreras, Hugo S. c/J.E.M.G.E.”, sentencia del 29/03/2011 y sus citas, como en la actual, en autos: “Oro, Guillermo Alberto y otros c/E.N. -D.I.E.”, del 14/02/2012, entre otros.

Con una perspectiva afín a la descripta, la Corte Suprema de Justicia ha interpretado que no alcanza para descalificar una sentencia el sostenimiento de una opinión diversa o alternativa a la expresada por el juzgador, de por sí insuficiente para demostrar que ésta conduzca a un apartamiento palmario de la solución jurídica prevista para el caso, o adolezca de una decisiva carencia de fundamentación (cfr. *Fallos*, 305:1058; 306:598; 324:2460; 327:2168; 329:3979, entre otros en los cuales se descartó la tacha de arbitrariedad).

A la luz de estos principios, pesaba sobre el recurrente la carga de demostrar el error en el que habría incurrido el T.F.N., no pudiendo considerarse razonablemente que haya formulado una crítica seria de la resolución recurrida ante este Tribunal por cuanto, al proceder como se mencionó anteriormente, no se hizo debido cargo de los fundamentos dados por el pronunciamiento apelado, lo cual importa un defecto de fundamentación insalvable (cfr., en igual sentido, esta Sala, *in re,* “Ramón S.R.L. c/D.G.I.”, Expte. Nº 28.367/2019, sentencia del 5/03/2020).

VIII.- Que, sentado lo anterior, corresponde reflexionar que el pasaje del pronunciamiento con el que no concuerda la postura del Fisco, se apoya en la exclusiva consideración de lo establecido en la normativa que consideró aplicable, de la que no surge que el derecho a deducir los mentados honorarios esté sujeto a la declaración de dichos ingresos por parte de los beneficiarios, puesto que lo contrario importaría imponer una condición que no se encuentra prevista en la ley (énfasis agregado).

Este aspecto medular de la decisión no ha sido rebatido eficazmente por el recurrente, quien se limitó a citar normativa infra legal y un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia que, si bien se vincula de algún modo con la temática

involucrada en autos, no expresa una línea directriz a seguir con carácter vinculante y/o excluyente en la resolución de la presente contienda.

Sobre el punto, cabe recordar que el artículo 87 de la L.I.G. dispone las deducciones especiales de la tercera categoría y dice expresamente: *"j) Las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores -con las limitaciones que se establecen en el presente inciso- por parte de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, inciso a). Las sumas a deducir en concepto de honorarios de directores y miembros de consejos de vigilancia y de retribuciones a los socios administradores por su desempeño como tales, no podrán exceder el veinticinco por ciento (25%) de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar doce mil quinientos pesos ($ 12.500) por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable de acuerdo con lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio en que se asigne. Las sumas que superen el límite indicado tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables para la determinación del gravamen, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones..."*.

Por otra parte, el art. 142 del decreto reglamentario de la L.I.G. agrega que el monto deducible se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios o sumas acordadas, si dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente al mismo, dichos honorarios hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o reunión de socios o por el directorio u órgano ejecutivo, si los órganos citados en primer término los hubieran asignado en forma global. Si las asignaciones aludidas precedentemente tuvieran lugar después de vencido aquel plazo, dicho monto se deducirá en el ejercicio de asignación.

De allí que, conforme con el desarrollo efectuado precedentemente y las constancias de las actuaciones administrativas a las que se hizo referencia anteriormente -que dan cuenta de los montos asignados en concepto de honorarios de Gerencia en el ejercicio fiscal 2006-, no corresponde otorgar al memorial del demandado, el poder de convicción necesario y suficiente a efectos de modificar lo decidido en la instancia anterior; más aún si se tiene presente la pauta de hermenéutica empleada por el *a quo* la cual, por lo demás, es compartida por este Tribunal.

Es que el apelante no ha justificado ni brindado razones jurídicas suficientes, que habiliten tan siquiera a considerar que la posibilidad de efectuar las deducciones que cuestiona, se encuentre condicionada al cumplimiento de los requisitos que invoca, lo cuales aparte de no encontrarse normativamente previstos, tampoco podrían -dentro de una razonable hermenéutica- ser valorados como recaudos que luzcan exigibles para habilitar tales deducciones.

Por lo hasta aquí expuesto, el pronunciamiento apelado habrá de ser confirmado.

IX.- Que, con respecto a las costas de la instancia anterior, en atención a la forma en que se resuelve y toda vez que no ha sido materia específica de apelación -salvo la mención a que se impongan las de ambas instancias a la vencida-, no corresponde emitir un pronunciamiento al respecto.

En cuanto a las costas de esta instancia, teniendo en cuenta que el recurso de la demandada no prospera, corresponde que le sean impuestas en su calidad de vencida (cfr. art. 68, 1° parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) desestimar el recurso de apelación del Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento del T.F.N., en cuanto fue materia de agravios y 2°) imponer las costas de esta instancia a la demandada vencida (cfr. art. 68, 1° parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Se deja constancia que la Dra. María Claudia Caputi no suscribe por hallarse en uso de licencia (art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ